

诉讼案件相关财税疑难问题剖析

蔡江东

前言

诉讼是解决企业经济纠纷最主要的途径。在诉讼过程涉及的财税问题环节包括诉前的律师费、起诉时的诉讼费、诉讼中因鉴定等需要发生的专业服务费、案件审结后债权债务及违约金和赔偿金的结算、执行过程中的财产的处置及未决诉讼的处理等。本文尝试对诉讼过程每个环节涉及的财税疑难问题进行梳理和分析，以期能对相关事项的实务处理能起到一定的指导作用。

一、律师费、诉讼费及专业服务费的财税处理

（一）律师费

律师费是指聘请律师的诉讼代理费用，其最终承担方分为：一是法律、司法解释明确规定（如法律援助、著作权侵权案件等）或合同明确约定由败诉方承担胜诉方合理的律师费；二是除第一种情形外的没有规定或约定的情形，通常由支付方自行承担。因此，在支付律师费时，应记入“其他应收款”；在取得发票时（指增值税专用发票，下同）时，应借记“应交税费-应交增值税（进项税额）”、贷记“其他应收款”；在案件审结后，法院判决应由支付方承担的，则直接转入“管理费用”；法院判决应由对方承担的，则应根据追索结果作不同处理：

1. 可收回的：（1）由承担方支付给律师事务所（简称律所）并取得律所开具的发票、再由律所退回给原支付方并由律师开具红字发票的：承担方记入“管理费用”及“应交税费-应交增值税（进项税额）”、原支付方冲减“其他应收款”及相应的进项税额。这种做法即可以让承担方在企业所得税税前扣除（以下所述“税前扣除”均针对企业所得税而言）又可以抵扣增值税进项税额。但遗憾的是，实务中因律所的不配合往往无法实现；（2）由承担方支付给原付款方：原付款方由于并未提供专业服务，故不得开具发票给承担方，否则就属于虚开发票；根据《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）规定，对于双方共同接受增值税劳务的，原付款方以发票和自己开具的分割单作为税前扣除凭证、承担方以原付款方开具的分割单作为税前扣除凭证，但增值税进项税额仍由原付款方抵扣而产生额外收入、承担方因无相应的专票抵扣进项税额而产生额外支出，会计处理如下：原付款方冲减“其他应收款”并将相应的进项税额贷记“营业外收入”，承担方记入“管理费用”并将相无法抵扣的的进项税额部分记入“营业外支出”。这种处理方式最大的争议在于承担律师费的行为是否属于“双方共同接受增值税劳务”的情形，如不属于则不能开具分割单。在实务中，有不少承担方就连“分割单”都没有索要而直接凭判决书和付款回单进行税前扣除。

2. 无法收回的：（1）原付款方转入“营业外支出”并向税务机关申报扣除财产损失，同时按税务相关规定准备证据资料留存备查；（2）承担方记入“其他应付款”及“管理费用”，因无实际付款且无分割单，无法在税前扣除；确实无法支付的，再将“其他应付款”转入“营业外收入”进行纳税申报。

（二）诉讼费

诉讼费是指当事人应当向法院交纳的案件受理费、申请费以及证人、鉴定人、翻译人员、理算人员在人民法院指定日期出庭发生的交通费、住宿费、生活费和误工补贴。根据《诉讼费用交纳办法》（国务院令 481 号）规定，诉讼费用由败诉方负担，胜诉方自愿承担的除外；案件审结后，如需向当事人退还诉讼费用的，法院应当自法律文书生效之日起 15 日内退还有关当事人。但在实务中各地法院对退还诉讼费的做法不一：有的由法院退还、有的让败诉方直接付给胜诉方；同时，诉讼行为属非增值税应税行为不得开具发票而应开具财政部门印制的诉讼费专用票据（分为预收、退费 and 结算三类）。因此，其财税处理方式与律师费略有不同，应加以注意。在预交诉讼费时，记入“其他应收款”；在案件审结后，将法院判决应由支付方承担的部分转入“管理费用”、应由对方承担的部分应根据以下情形作不同处理：

1. 通过法院退还：收到退款时冲减“其他应收款”。在预交时法院出具预收专用票据、退费时出具退费专用票据、退费完结算时出具结算专用票据；承担方应承担的诉讼费直接向法院交纳并取得法院出具的结算专用票据。双方凭结算专用票据进行税前扣除。在实务中，只要当事人申请退费，多数法院都会按上述方式退费，但这种处理方式的后果往往会因承担方已经负债累累根本没能力再支付法院的诉讼费而导致法院有大量的诉讼费收不回。

2. 败诉方直接支付：实务中也存在因当事人对诉讼费的交纳和退还认识不清或因法院不愿承担收不回诉讼费的风险等因素，而采取只要当事人不申请退费就不退也不向承担方再收。这种情况下，往往由预交方向败诉方追索：（1）可收回的，预交方冲减“其他应收款”、承担方记入“管理费用”。预交方凭诉讼费专用票据和自己开具的分割单作为税前扣除凭证、承担方以原预交方开具的分割单作为税前扣除凭证；

(2) 不可收回的，同律师费的财税处理方式一致。

(三) 专业服务费

专业服务费是指诉讼过程中因鉴定、公告、勘验、翻译、评估、拍卖、变卖、仓储、保管、运输、船舶监管等费用。这类费用由主张一方先付，待案件审结后根据判决结果决定最终承担方。这类费用属增值税应税行为，同律师费的财税处理方式一致。

实务中普遍做法是在支付律师费、诉讼费和专业服务费时直接计入“管理费用”且在企业所得税汇算清缴时也未进行调整，在案件终结后如能收回对方承担的费用则冲减“管理费用”、不能收回的则不作会计处理。这种做法既掩盖了业务实质又带来一定的税务风险。

二、债权债务的财税处理

案件审结后，债务人依判决清偿相关债务、违约金（含赔偿金在内，下同）及其他相关费用，清偿结果包括直接以现金清偿、拍卖资产清偿及无法清偿三种情况。对于债权人而言，收到债务人现金清偿的款项应冲减相应的应收款项；无法收回的部分作坏账处理，向税务机关申报扣除资产损失并准备好证据资料留存备查。对于债务人而言，以现金清偿的直接冲减相应的应付款项；无法清偿的债务转入“营业外收入”进行纳税申报，当然，此时的债务人可能连税都已交不起了。通过拍卖资产清偿的，应根据被拍卖资产的所有权是否归属债权人作不同处理：

1. 所有权归属债权人的，如融资租赁合同纠纷案件，被取回或拍卖的资产通常含有所有权属于出租人即债权人的租赁物：(1) 如取回租赁物的：债权人应按租赁物的判决金额借记“融资租赁资产”、并将“长期应收款”账面余额全额冲减、差额借记“应收账款”；因租赁物所有权属债权人所有，取回时无须债务人开具发票，而直接以判决书作为计税基础的入账凭证；债务人做资产清理，将相应的“融资租赁资产”“累计折旧”“长期应付款”及“未确认融资费用”账面余额全部冲平、差额计入“应付账款”。(2) 如拍卖租赁物的：债权人按上述取回租赁物进行会计处理后，再按拍卖价格借记“银行存款”、贷记“融资租赁资产”及“应交税费-应交增值税（销项税额）”，并由债权人向竞得人开具发票，发票内容应写明租赁物名称、规格型号、数量、单价等，税率为销售租赁物适用的税率。对于融资性直接租赁业务而言，因购买租赁物时增值税税率、日常租金的税率和拍卖后开具的销售租赁物发票的税率一致，出租人在租赁物拍卖后不会产生税率差损失；但对于融资性售后回租业务而言，由于售后回租是按“贷款服务”缴纳增值税，作为一般纳税人的出租人在拍卖租赁物后开具发票的税率（13%）超过贷款服务的税率（6%），且因融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为不征收增值税导致租赁物拍卖后出租人无相应的进项税额可抵扣，会造成税率差（13%）损失，这是出租人在签订融资性售后回租合同时最容易忽略的一项成本。债务人的处理同取回租赁物的情形一样。

2. 所有权归属债务人的：(1) 由债务人和竞得人分别承担各自税费的：作为资产所有权人，债务人应承担资产拍卖相关费用，并在资产拍卖后开具资产发票给竞得人并进行相应的纳税申报，在账面上做资产清理并确认资产处置损益：将“固定资产”及“累计折旧”账面余额全部冲平、差额转入“固定资产清理”科目，同时将拍卖款、拍卖过程相关费用及增值税销项税额记入“固定资产清理”，最后再将“固定资产清理”余额转入“资产处置损益”的借方（处置损失）或贷方（处置收益）。竞得人根据相应的拍卖文件、付款单及发票等作为竞得资产的计税基础的入账凭证。(2) 由竞得人承担资产过户全部税费的：通常发生在债务人失联或已无力再承担相关税费的不动产拍卖的情形中。动产拍卖环节税负较少，只涉及企业所得税、增值税及附加和印花税，且债务人如因客观无法开具发票，则竞得人可以凭拍卖文件、法院的执行裁定书以及付款单等作为税前扣除凭证；因此，竞得人一般会选择不开发票从而避免承担债务人的税费；但不动产的拍卖环节涉及的税费较多且税负较重，包括增值税及附加税、土地增值税、契税、企业所得税、印花税及交易手续费等，不动产竞得后不像动产可以直接拿走而是要办理过户手续，过户就得交税。因此在不动产拍卖文件中，通常会明确写明由竞得人包税。这种情况下，债务人可能无法或已无再进行会计处理的意义了；债权人则按收到的款项冲减相应的应收款项；但对于竞得人而言，其在办理不动产过户手续时同时缴纳所有相关税费，其中本应由债务人承担的税费的缴款凭证抬头是产权所有人即债务人的名称，这部分税费是否可以作为竞得人的税前扣除凭证在实务中有一定争议。有的认为缴款凭证抬头不是竞得人而不得税前扣除，但自从《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）发布后，只要是法院拍卖前已明确相关税费由竞得方承担的，则竞得人可凭法院的执行裁定书等法律文书及相关支付凭证作为税前扣除凭证。

三、违约金的财税处理

诉讼案件判决中大部分都有涉及到违约金，违约金财务处理的重点是看其是否依附于增值税应税行为而附加收取的：

1. 依附于应税行为而收取的，即合同约定的应税交易行为发生后因一方违约而产生的违约金：（1）对于销售方收取的违约金，应当作为价外费用缴纳增值税并开具发票，记入“主营业务收入”；购买方计入购进货物、服务及相关资产成本。（2）对于销售方支付的违约金：属于销售折让范畴的，直接与销售货物开具在同一张发票上或单独开具红字发票并冲减“主营业务收入”，购买方接收到的发票记入或冲减购进货物、服务及相关资产成本；不属于销售折让范畴的，购买方收取的违约金不属于应税行为而不得开具发票，应开据收据给销售方并记入“营业外收入”，销售方记入“营业外支出”并以付款回单及收到的收据作为税前扣除凭证。

2. 应税行为未发生而收取的：因合同约定的应税交易行为未发生，无论是合同哪一方收取的违约金，均不属于增值税应税行为，不征收增值税。收到违约金一方开具收据给对方，并记入“营业外收入”；支付方记入“营业外支出”并以付款回单及收到的收据作为税前扣除凭证。

对于无法收回的违约金：应收方按坏账处理并向税务机关申报扣除财产损失，同时准备好证据资料留存备查；应付方将无法支付的违约金先按上述处理后再转入“营业外收入”进行纳税申报。实务中针对违约金的处理，很多企业并未细分上述不同情况而直接记入营业外收支，也未区分是否属于应税行为统一开发票或收据，存在较大的涉税风险。

四、未决诉讼的财税处理

未决诉讼是指正在进行中的尚未裁决的诉讼。在资产负债表日，对于被告可能形成一项或有负债、对于原告可能形成一项或有资产。在资产负债表日，被告应在判断很可能败诉即败诉可能性大于 50%但小于或等于 95%时确认一项或有负债、原告仅在基本确定胜诉即可胜诉可能性大于 95%但小于 100%时确认一项或有资产，否则双方都仅在附注披露。在企业所得税方面，因确认或有负债或资产而导致的损益变动不予确认，应进行相应的纳税调整，一般应当在实际收到款项或取得索取收入款项时计入当期应纳税所得额或直接冲减费用。

然而，在实务中，往往因案情错综复杂、瞬息多变，审理时间跨度长，律师水平参差不齐，法律法规不尽完善，再加上部分人为因素，作为诉讼当事人是很难判断案件的胜败概率，在是否确认或有负债及或有资产以及确认金额的多少更多的是依靠主观判断，给利润操控和报表粉饰提供了一定的空间。

五、结语

由于对多数企业而言，诉讼并不是常见的业务，再加上企业的财务人员水平参差不齐，对诉讼过程认识不全，诉讼案件的相关财税处理在实践中五花八门、差强人意。诉讼案件涉及的知识面较多，作为企业的财务人员不仅要掌握会计准则等会计方面的规定，还要熟悉相关税收知识，同时也要对诉讼相关的法律法规有所了解。除此之外，最重要的是财务人员还要全程参与诉讼案件的过程，对诉讼案件的业务发展脉络了然于心，这样才有可能准确把握案件实质从而对其中涉及的财税问题做出及时、正确的处理。

参考文献

[1]中国注册会计师协会.2020 年注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》.2020.